

- Κ. Μαρκάζος, Ο Νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Οι αλλαγές και οι προοπτικές

Κώστας Μαρκάζος, Οικονομολόγος, MBA

Δημοσιεύθηκε στις 24/11/2014 ο νόμος 4308 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΦΕΚ Α΄ 251). Οι καινοτομίες που εισάγει αποτελούν ένα σημαντικό βήμα που αλλάζει τα λογιστικά δεδομένα της πλειοψηφίας των επιχειρήσεων αλλά και την επιχειρηματική λειτουργία, τις φορολογικές σχέσεις και πρακτικές.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- A. Σύντομο ιστορικό
- B. Η ουσία των αλλαγών
- Γ. Η ωρίμανση των αλλαγών
- Δ. Το λογιστικό σχέδιο
- E. Οι λογιστικοί κανόνες και το διεθνές οικονομικό περιβάλλον
- ΣΤ. Φορολογικά και λογιστικά βιβλία
- Z. Χρόνοι εφαρμογής
- H. Ο ρόλος των λογιστών και των ελεγκτών
- Θ. Πώς επηρεάζονται οι λογιστικοί και οι φορολογικοί έλεγχοι
- I. Το δελτίο αποστολής
- ΙΑ. Τα κατάλοιπα του παρελθόντος
- ΙΒ. Πιθανές ευρύτερες επιπτώσεις
- ΙΓ. Επίλογος με θέα στο μέλλον

A. Σύντομο ιστορικό

Το ψηφισθέν νομοσχέδιο είναι η κατάληξη ενός μακρύ ταξιδιού που επιταχύνθηκε από την κρίση, ενώ τα προβλήματα που προσπαθεί να επιλύσει ο νόμος υπήρχαν ήδη πολύ πριν. Σε όλους μας ήταν γνωστή η τοπική ιδιομορφία του ΚΒΣ που ταλαιπωρούσε χιλιάδες επιχειρήσεις και λογιστές για δεκαετίες. Όταν το 2010 η χώρα υπέγραφε το μνημόνιο, οι επόπτες των δανειστών μας αντιλήφθηκαν ότι η Ελλάδα είχε δημιουργήσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων που ήταν μοναδικοί παγκοσμίως και εμπόδιζαν την λειτουργία της οικονομίας. Το ελληνικό κράτος ανέλαβε την υποχρέωση κατάργησης του ΚΒΣ και στις 27/4/2011 συστήθηκε επιτροπή η οποία τον Οκτώβριο του ίδιου έτους παρέδωσε πόρισμα (το οποίο δεν δόθηκε στην δημοσιότητα) και κατέληγε ότι με μικρές διορθώσεις ο ΚΒΣ ήταν απολύτως χρήσιμος και χρειαζόταν ένα απλό φρεσκάρισμα 1. Μετά από τις γνωστές (και από άλλα θέματα) «διαπραγματεύσεις» με τους ξένους δανειστές - επόπτες ψηφίστηκε ο ΚΦΑΣ (Ν 4093/2012) ο οποίος ίσχυε από 1/1/2013. Ήταν στην ουσία μία light version του ΚΒΣ πλην όμως προσωρινή, καθώς στο τελευταίο άρθρο 14 ο νόμος προέβλεπε την αυτοκαταστροφή του, με τρία από τα βασικότερα άρθρα να παύουν να ισχύουν σε έναν χρόνο, ενώ το ίδιο άρθρο προέβλεπε τη νομοθετική υποχρέωση σύστασης επιτροπής απλοποίησης του ΚΦΑΣ (στην ουσία οι ξένοι επέμεναν στην πλήρη κατάργηση). Έτσι στις 13/5/2013 συστάθηκε ομάδα εργασίας η οποία, κάνοντας ένα βήμα εμπρός, παρέδωσε ως πόρισμα το σχέδιο νόμου στα τέλη του ίδιου χρόνου. Στην ομάδα εργασίας έγινε εκτενής συζήτηση και προετοιμασία, η οποία αντανakλάται και στην ποιότητα του νομοσχεδίου το οποίο έτυχε μεγάλης αποδοχής. Μέσω της συμμετοχής μου στην επιτροπή, έγινε προσπάθεια να μεταδοθούν εμπειρίες από τον χώρο των ιδιωτικών επιχειρήσεων, ο οποίος υπήρξε και το μεγαλύτερο θύμα του ΚΒΣ 2.

B. Η ουσία των αλλαγών

Η μία από τις δύο σπουδαιότερες μεταρρυθμίσεις που επιχειρεί να επιφέρει ο νόμος είναι ότι καταργεί τον ΚΦΑΣ (κεφάλαιο 2 σε συνδυασμό με το κεφάλαιο 3). Η δεύτερη είναι οι λογιστικοί κανόνες, για τους οποίους θα αναφερθούμε παρακάτω. Η βασική καινοτομία καθώς και στόχευση του νομοσχεδίου είναι η εξουδετέρωση της βασικής λογικής του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ που ήταν περιγραφικά η εξής: το Κράτος καθορίζει ποια ακριβώς λογιστικά βιβλία τηρούνται, πώς και πότε ενημερώνονται, τι μορφή έχουν και με ποια παραστατικά στοιχεία γίνονται οι εγγραφές. Αυτά για δεκαετίες συνοδεύονταν από τις γνωστές θεωρήσεις, τα «πλαστά» και «αυθεντικά» βιβλία και στοιχεία, που παρόλο το κόστος, ούτε μία στιγμή δεν συγκράτησαν την φοροδιαφυγή την οποία υποτίθεται καταπολεμούσαν.

Μέχρι και σήμερα όλες οι επιχειρήσεις και οι επαγγελματίες ήταν υποχρεωμένοι να ακολουθούν τους λεπτομερέστατους κανόνες του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), διατάξεων του Ν 2190/1920 (3150/1955 για τις ΕΠΕ) έναν προς ένα και όλους μαζί ταυτόχρονα, ακόμα και όταν υπήρχαν αντιφάσεις. Επιπρόσθετα εκδίδονταν κάθε χρόνο εκατοντάδες εγκύκλιοι (ΠΟΛ) που συχνά καθόριζαν ειδικές οδηγίες που αφορούσαν και την λογιστική λειτουργία, εισάγοντας κανόνες ή ακόμα και λογιστικές εγγραφές. Το προτεινόμενο νομοσχέδιο αποτελεί σε μεγάλο βαθμό κείμενο αρχών, που μεταθέτει την ευθύνη της ορθής λογιστικής τήρησης στους πραγματικούς ιδιοκτήτες: τις επιχειρήσεις και τους επαγγελματίες. Είναι κρίσιμης σημασίας η παρ. 1 του άρθρου 3 που ορίζει ότι «Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου». Ο νόμος πέρα των ορίων ένταξης των επιχειρήσεων σε κατηγορίες (άρθρο 2) αποφεύγει την θέσπιση ορίων που αναπόφευκτα δημιουργούν προβλήματα. Καταργεί επίσης κάθε είδους φυσική θεώρηση (ότι είχε απομείνει) καθώς δεν προβλέπεται πουθενά και δεν ορίζει άλλες λεπτομέρειες όπως τι στήλες πρέπει να έχουν τα ισοζύγια ή «τι χρώμα θα έχει το 3ο αντίγραφο της φορτωτικής» για να εκπίπτει από τα έξοδα μεταθέτοντας την ευθύνη στον υπόχρεο. Αντικαθιστά την ανάγκη λογιστικών προδιαγραφών με γενικές αρχές όπως π.χ. ότι «από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά την διάρκεια οποιουδήποτε ελέγχου» (άρθρο 5 παρ. 10). Αποφεύγονται επιμελώς και ευρέως καθιερωμένες μέχρι σήμερα εκφράσεις όπως βιβλία ή επιτηδευματίας. Τα μεν βιβλία (books) στην ουσία αντικαθίστανται με την έννοια των αρχείων (records) (μόνη εξαίρεση η σε παρένθεση διευκρίνιση στην παρ. 1 του άρθρου 4). Η έννοια των αρχείων είναι ευρύτερη από τα βιβλία καθώς μπορούν να περιλαμβάνουν και ένα κλασέρ με τιμολόγια που είναι ένα (φυσικό) αρχείο, όπως και ένα (ηλεκτρονικό) αρχείο σε excel. Η αντικατάσταση μίας τόσο κακόηχης λέξης όπως ο επιτηδευματίας με την οντότητα ήταν επιβεβλημένη και για άλλους λόγους πέραν των αισθητικών, καθώς η έννοια της οντότητας περιλαμβάνει φυσικά, νομικά ή και επιχειρηματικά σχήματα που δεν είναι νομικά πρόσωπα και τα οποία είναι υπόχρεα στον νόμο.

Γ. Η ωρίμανση των αλλαγών

Από τον βαθμό αποδοχής του νόμου, παρότι περιέχει περισσότερο αρχές παρά τυπολατρικούς κανόνες με τους οποίους είχε εθιστεί όλο το λογιστικό και φορολογικό μας σύστημα, αποδεικνύεται ότι η αλλαγή ήταν από καιρό ώριμη. Η γραφικότητα που είχε συγκεντρωθεί στον ΚΒΣ/ΚΦΑΣ ξεπερνούσε κάθε λογιστική φαντασία παρότι δεν την αντιλαμβανόμαστε εγχωρίως πλήρως, καθώς αναπτύξαμε σταδιακά συμπτώματα μιθριδατισμού σε απίθανης έμπνευσης κανόνες που ταλαιπώρησαν γενιές λογιστών. Ενδεικτικά αναφέρω ότι οι ξένοι που συμμετείχαν συμβουλευτικά στη διαμόρφωση του νομοσχεδίου και αφού ενημερώθηκαν για τις προβλέψεις του ΚΒΣ, συνέστησαν είτε να τον καταργήσουμε, καθώς δεν υπήρχαν ανάλογοι κανόνες στον υπόλοιπο κόσμο είτε να τον εξάγουμε αν πιστεύαμε ότι είχαμε ανακαλύψει κάποιο χρήσιμο προϊόν για καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, που είναι ένα διεθνές πρόβλημα.

Η δεύτερη -και εξαιρετικά σημαντική- μεταρρύθμιση του νομοσχεδίου είναι η συγκέντρωση σε ένα ενιαίο κείμενο των λογιστικών κανόνων που σήμερα είναι διάσπαρτοι σε δεκάδες νομοσχέδια. Από τον νόμο εξαιρούνται οι (λίγες) επιχειρήσεις που ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Συνεπώς οι κραυγές ότι εισάγονται τα ΔΛΠ με το νομοσχέδιο για όλες τις επιχειρήσεις είναι εντελώς εκτός πραγματικότητας, αν και ταιριάζουν με ξеноφοβικές λογικές που είναι εξαιρετικά διαδεδομένες στη χώρα μας οι οποίες ενισχύθηκαν από την κρίση. Από 1.1.2015 καταργούνται απαρχαιωμένες και αντικρουόμενες λογιστικές διατάξεις που περιέχονται στους νόμους 2190/1920, 3190/1955, 4172/2012, που αφορούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, καταργείται το ΠΔ 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.), ο ΚΦΑΣ (Ν 4093/2012), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των ασφαλιστικών και των τραπεζών, ο Ν 1809/1988, χωρίς ωστόσο να αλλάζει το καθεστώς των ταμειακών μηχανών (για το θέμα θα επανέλθω). Οι λογιστικοί κανόνες (κεφάλαια 4 έως 7)

Βασίζονται στις διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ (νέα λογιστική οδηγία) της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που είναι υποχρεωτική για τη χώρα.

Δ. Το λογιστικό σχέδιο

Το εθνικό λογιστικό σχέδιο (ΕΓΛΣ) μετά από 35 χρόνια από την κατασκευή του είναι απαρχαιωμένο. Η κατάσταση δεν θα μπορούσε να είναι και διαφορετική, όσο καλή και αν υπήρξε η δομή του, όταν τα υλικά κατασκευής του αντλούνται από την δεκαετία του 70 του προηγούμενου αιώνα. Η υποχρεωτική του χρήση έχει εξαντλήσει όλες θετικές επιπτώσεις επέφερε, ενώ σε πολλά θέματα λειτουργεί οπισθοδρομικά. Η κύρια ερώτηση είναι αν θα πρέπει να επιβάλλουμε ενιαίο και υποχρεωτικό λογιστικό σχέδιο σε όλους. Υποστηρίζω την άποψη πως είναι πρακτικώς αδύνατο οποιοδήποτε σχέδιο να καλύψει όλα τα μεγέθη και τα είδη των επιχειρήσεων, ενώ η υποχρεωτικότητα χρήσης το μόνο που επιτυγχάνει είναι να ταλαιπωρεί λογιστές και να αυξάνει το κόστος ξένων εταιρειών που έχουν το δικό τους σχέδιο λογαριασμών που δεν θέλουν να το θυσιάσουν στην Ελλάδα.

Θα πρέπει να διερωτηθούμε αν υπάρχει άλλη χώρα που έχει υποχρεωτικό λογιστικό σχέδιο. Τα περί διευκόλυνσης σύνταξης εθνικών λογαριασμών είναι αστεία. Αν σήμερα αθροίζαμε όλους τους λογαριασμούς 11 - Κτίρια θα προέκυπτε η αξία των κτισμάτων στην Ελλάδα; Η ανάπτυξη σειράς λογαριασμών για αποθέματα (ομάδα 2) και πωλήσεις (ομάδα 7) δημιουργεί ανάγκες αντιστοιχίσεων με παραστατικά και γραμμές τιμολογίων καθώς και ειδικές προσαρμογές στα ηλεκτρονικά συστήματα για την λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων. Δυστυχώς στο ενδεικτικό σχέδιο λογαριασμών (Παράρτημα Γ) του νέου νόμου εξακολουθεί να υπάρχει ανάπτυξη των πωλήσεων σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς. Μόνο βάρος (μεγαλύτερο από όσο φαντάζονται όσοι δεν έχουν δουλέψει στην πράξη) προσθέτει μια ποικιλία από λογιστικούς λογαριασμούς σε πολλές βαθμίδες. Καμία επιχείρηση και μάλιστα ανεξαρτήτως μεγέθους δεν παρακολουθεί ανάλυση των πωλήσεων της από λογιστικούς λογαριασμούς. Ούτε κάποιος ελεγκτής διευκολύνεται από πλήθος λογαριασμών πωλήσεων και εσόδων. Ακόμα και ένας λογαριασμός αρκεί, καθώς για περαιτέρω ανάλυση ή διασταύρωση πωλήσεων οι λογιστικοί λογαριασμοί δεν βοηθούν ιδιαίτερα.

Σήμερα οι περισσότεροι λογαριασμοί που αφορούν τις πωλήσεις τροφοδοτούνται από ηλεκτρονικά συστήματα τιμολόγησης και από την λειτουργία σύγχρονων και παγκόσμιων ERP συστημάτων, ενώ ταυτόχρονα είναι διαθέσιμα και εξελιγμένα συστήματα επιχειρηματικής πληροφόρησης που συλλειτουργούν με την λογιστική. Κατά συνέπεια όσο ποιο αναπτυγμένη ή υποχρεωτική είναι η κωδικαρίθμηση του ελληνικού λογιστικού σχεδίου τόσο το χειρότερο.

Υπήρχαν και άλλα λογιστικά εμπόδια στο ΕΓΛΣ, όπως η ακατανόητη απαγόρευση πίστωσης της ομάδας 2 (αποθέματα) κατά την διάρκεια της χρήσης. Χιλιάδες έλληνες λογιστές έχουν αποστηθίσει ένα περίπλοκο σύστημα λογιστικών εγγραφών για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος με αλληπάλληλες μεταφορές ποσών από λογαριασμό σε λογαριασμό της ομάδας 8, χωρίς κανένα ουσιαστικό λόγο. Αυτό δεν έχει καμία σχέση με την ανάγκη των επιχειρήσεων για την παρακολούθηση της κερδοφορίας τους, που έτσι και αλλιώς την παρακολουθούν με διαφορετικούς τρόπους και συστήματα και όχι μέσα από τους υπολογισμούς της εκμετάλλευσης του ΕΓΛΣ που τηρούνταν σαν αγγαρεία. Σωστά λοιπόν το νομοσχέδιο δεν προβλέπει τίποτα για αναλυτική λογιστική (ομάδα 9), που παρέμενε σαν άταφο πτώμα στη λογιστική μας ιστορία. Η επιβολή βιβλίου αποθήκης μέσω του λογαριασμού 94 ήταν ένα κακόγουστο λογιστικό ανέκδοτο.

Εν συντομία. Όσο πιο γενικοί και ενδεικτικοί είμαστε στο σχέδιο λογαριασμών τόσο το καλύτερο. Αλλιώς θα «λογιστικομάχουμε» για τους «κατάλληλους» λογαριασμούς μέχρι εξαντλήσεως και στο τέλος θα καταλήγουμε σε υποχρεωτικούς λογαριασμούς και μόνο γιατί έχουν γαλουχηθεί αρκετές γενιές στην χώρα σκεπτόμενες με κεντρικούς κρατικούς σχεδιασμούς. Θα πρέπει να μετατοπιστεί η στόχευση από το λογιστικό σχέδιο μιας εταιρείας, που ποτέ δεν δημοσιεύεται, στην ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων που αποτελεί την ουσία της πληροφόρησης που παρέχεται στους τρίτους. Ρισκάροντας μια παρομοίωση, όταν ορίζουμε κανόνες επιμέτρησης αξιών και προδιαγραφές των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται και ασχολούμαστε με το λογιστικό σχέδιο μίας επιχείρησης είναι σαν να έχουμε κανόνες οδικής κυκλοφορίας και προδιαγραφές για τους δρόμους, αλλά ασχολούμαστε με το χρώμα και το σχήμα των οχημάτων.

Ε. Οι λογιστικοί κανόνες και το διεθνές οικονομικό περιβάλλον

Μία από τις μεγάλες αρετές του νομοσχεδίου είναι οι ορισμοί στο παράρτημα. Έχουν αντληθεί από τα ΔΧΠΑ και από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Με αυτό τον τρόπο αποφεύγονται οι

ορισμοί μέσα στο κείμενο του νομοσχεδίου και παρέχεται άμεσα η δυνατότητα να καταλάβει κάποιος τι εννοεί ο νομοθέτης ενώ θεμελιώνεται η λογιστική μας νομοθεσία με την διεθνή εμπειρία που υπερβαίνει την δική μας. Η Ελλάδα είναι μικρή για να ξεδεύει πόρους στη συντήρηση λογιστικών αρχών και κανόνων, ειδικά σε ένα παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον που έχει όλο και αυξανόμενες ανάγκες λογιστικής επικοινωνίας.

Εισάγεται ένα ολοκληρωμένο λογιστικό πλαίσιο (που ελάχιστα αφορά την επιλογή κωδικών του σχεδίου λογαριασμών που είχε μέχρι σήμερα κυριαρχήσει σε βάρος της ουσίας) με λογιστικούς κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης, καθώς και σύγχρονα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων (παράρτημα Β του νομοσχεδίου). Ακολουθώντας τις διεθνείς τάσεις η Ελλάδα έπρεπε να εφαρμόσει τις Ευρωπαϊκές οδηγίες και να εγκαταλείψει εγχώριους λογιστικούς αυτοσχεδιασμούς. Μέχρι σήμερα μία επιχείρηση ανεξαρτήτως μεγέθους ήταν υποχρεωμένη να εφαρμόζει ταυτόχρονα το ΕΓΛΣ, τον ΚΦΑΣ και αν είναι εισηγμένη ή θυγατρική ξένης, τα ΔΧΠΑ. Αυτό πρακτικώς ήταν από χαοτικό έως αδύνατο. Το νομοσχέδιο δημιουργεί ομαλή διαβάθμιση των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, με κλιμακούμενες απαιτήσεις για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις (αρχή think small first). Όπως επιβάλλουν και οι αρχές της οδηγίας 2013/34, όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση τόσο το λογιστικό της πλαίσιο πρέπει να είναι απλούστερο και πλησιέστερο στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας ώστε να αποφεύγονται άσκοπες επικαλύψεις και επιβαρύνσεις. Όσο μεγαλύτερη η επιχείρηση, τόσο περισσότερο οι λογιστικοί κανόνες αποσκοπούν στην εύλογη παρουσίαση της επίδοσης και της χρηματοοικονομική τους κατάσταση. Αυτές τις αρχές υιοθετεί σωστά το νομοσχέδιο και τίθενται τα θεμέλια για ελάφρυνση του διοικητικού βάρους και βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας. Οι μικρές επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να ταυτίζουν τα φορολογικά τους αποτελέσματα με τα λογιστικά. Ταυτόχρονα τους παρέχεται η δυνατότητα, εάν το χρειάζονται για τις ανάγκες τους, να επιλέγουν τους λογιστικούς κανόνες των μεγάλων επιχειρήσεων, όπως της εύλογης παρουσίασης των αξιών. Αναμφίβολα θα είναι λίγες, όμως το σημαντικό είναι ότι θα έχουν την δυνατότητα χωρίς να πρέπει να εφαρμόσουν τα ΔΧΠΑ. Το νομοσχέδιο κάνει χρήση στο μέγιστο βαθμό των απαλλαγών και διευκολύνσεων που προβλέπει η Οδηγία 2013/34/ΕΕ που στοχεύει στη μείωση του κόστους των επιχειρήσεων ειδικά των μικρότερων που έχουν και την μεγαλύτερη ανάγκη, αναγνωρίζοντας ότι στις μικρότερες επιχειρήσεις δεν υπάρχει ουσιαστικός λόγος για αποκλίσεις μεταξύ λογιστικών και φορολογικών κανόνων. Οι οικονομικές καταστάσεις αυτών των επιχειρήσεων αποσκοπούν πρωτίστως, πέραν της πληροφόρησης των ιδιοκτητών, στην κάλυψη των φορολογικών υποχρεώσεων που πρέπει να καλύπτει το λογιστικό σύστημα. Ουσιαστικά έχει γίνει χρήση των σχετικών προβλέψεων της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ έτσι ώστε, για τις μικρότερες επιχειρήσεις, να μην υπάρχει απόκλιση μεταξύ φορολογικών και λογιστικών κερδών.

ΣΤ. Φορολογικά και λογιστικά βιβλία

Μία από τις καινοτομίες του νόμου είναι ότι ρυθμίζει σε ένα και μόνο κείμενο την φορολογική λογιστική που ήταν διάσπαρτη σε διάφορους νόμους και εγκυκλίους, τις οποίες καταργεί με το άρθρο 38. Ταυτόχρονα με το ίδιο άρθρο καταργούνται και όλες οι λογιστικές διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας, καθώς και το ενιαίο και τα κλαδικά λογιστικά σχέδια. Μέχρι σήμερα η χώρα είχε ταλαιπωρηθεί από διαρκείς επεμβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας στην λογιστική. Έγιναν κατά καιρούς προσπάθειες εναρμόνισης του ΕΓΛΣ με τον ΚΒΣ, ακόμα και με την μορφή παραπομπής του ενός νόμου στον άλλο, αλλά ουδέποτε δόθηκε η λύση που δίνει ο Ν 4308/2014, καθώς είναι το μοναδικό σημείο αναφοράς για λογιστικές απαιτήσεις προς όλους τους τρίτους συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών αρχών.

Στη διεθνή πρακτική, στις μεγαλύτερες επιχειρήσεις υπάρχει κατά κανόνα διαφορά μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών κερδών, ιδίως για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ΔΠΧΑ. Για την μείωση του κόστους είναι σημαντικό, στο μέγιστο δυνατό βαθμό, οι φορολογικοί κανόνες να συλλειτουργούν αρμονικά με τους λογιστικούς. Το λογιστικό κέρδος είναι η βάση υπολογισμού του φόρου, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτούμενες φορολογικές προσαρμογές. Αυτό δεν σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις τηρούν «διπλά βιβλία». Οι σωστοί λογιστικοί κανόνες αποσκοπούν στη δημιουργία αξιόπιστης και χρήσιμης πληροφόρησης για τη λειτουργία της αγοράς και είναι φορολογικά ουδέτεροι, ενώ η φορολογική νομοθεσία δεν πρέπει να παρεμβαίνει σε λογιστικά θέματα.

Ζ. Χρόνοι εφαρμογής

Η κατάργηση του ΚΦΑΣ εφαρμόζεται από 1.1.2015. Οι λογιστικοί κανόνες του νομοσχεδίου που επιχειρήσεις και λογιστές θα κληθούν να εφαρμόσουν χρησιμοποιώντας και τα νέα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων, αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις του έτους 2015, δηλαδή τους πρώτους μήνες του 2016. Με δεδομένο ότι το λογιστικό σχέδιο που χρησιμοποιεί μία επιχείρηση μπορεί να παραμείνει σχεδόν ίδιο, υπάρχει επαρκής χρόνος προετοιμασίας. Άλλωστε το συγκεκριμένο νομοσχέδιο αφαιρεί παρά προσθέτει υποχρεώσεις.

Ενδεικτικά, οι διατάξεις περί τιμολόγησης, που είναι εξαιρετικά σημαντικές για κάθε επιχείρηση, παραμένουν σχεδόν οι ίδιες, καθώς υπήρξε μία προσαρμογή με τον ΚΦΑΣ ενώ ταυτόχρονα εισάγονται βελτιώσεις ή καταργήσεις αναχρονισμών που διευκολύνουν τη λειτουργία της αγοράς (βλ. άρθρα 8,9,10 και 15). Τέλος, ένας σύμμαχος εφαρμογής του νόμου είναι ο υψηλός βαθμός εξάσκησης χιλιάδων λογιστών και επιχειρήσεων σε αλλαγές της τελευταίας στιγμής που επέβαλλε για χρόνια το ελληνικό κράτος χωρίς να σκέφτεται ιδιαίτερα τις πραγματικές δυνατότητες προσαρμογής.

Η. Ο ρόλος των λογιστών και των ελεγκτών

Όλοι οι έλληνες λογιστές (είτε εργάζονται σαν μισθωτοί σε επιχείρηση είτε σαν ελεύθεροι επαγγελματίες) ήταν για δεκαετίες υποχρεωμένοι να διαβάζουν και να εφαρμόζουν χιλιάδες λεπτομερείς νόμους και εγκυκλίους που γράφονται από ανθρώπους που στην συντριπτική τους πλειοψηφία δεν έχουν επαφή με αυτό που αποκαλείται «πραγματική οικονομία» (διαφωνώ με τον όρο γιατί δεν υπάρχει «φανταστική» οικονομία αλλά τον χρησιμοποιώ γιατί έχει επικρατήσει). Επειδή η Ελλάδα διαθέτει καλούς και μορφωμένους λογιστές -γνωρίζω και πολλούς καλύτερους από εμένα- θα πρέπει να επιδιώκεται η συμβολή τους στη διαμόρφωση σχετικών νομοσχεδίων. Η εκ των υστέρων κριτική λανθασμένων ή και παράλογων αποφάσεων δεν βοηθάει στην επιβάρυνση που υφίσταται η ελληνική οικονομία. Μεγάλη ευθύνη έχουν και οι ελεγκτικές εταιρείες, που και τεχνογνωσία διαθέτουν και αποτελούν την λογιστική πύλη των ξένων που θέλουν να επενδύσουν στην χώρα μας. Θα έπρεπε να ασχολούνται και να υποστηρίζουν νομοσχέδια όπως τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ακόμα και χωρίς αμοιβή, αντί να διπλασιάζουν τις αμοιβές τους πουλώντας φορολογικά πιστοποιητικά σε μία τρικυμία φορολογικής αστάθειας.

Θ. Πώς επηρεάζονται οι λογιστικοί και οι φορολογικοί έλεγχοι

Οι ρυθμίσεις του νόμου διευκολύνουν την μετάβαση από ένα λεπτομερές, τυπολατρικό αλλά και αναποτελεσματικό πλαίσιο ελέγχων σε ένα ορθολογικότερο επιχειρηματικό περιβάλλον. Στοιχείο παραμένει η ανάκτηση της χαμένης εμπιστοσύνης του κράτους προς τον πολίτη και η διενέργεια ουσιαστικών φορολογικών ελέγχων που δεν θα στηρίζονται σε γραφικές τυπικότητες. Με τον νέο νόμο το κέντρο βάρους των εσωτερικών ασφαλιστικών δικλίδων μετατοπίζεται εντός των επιχειρήσεων, όπως θα έπρεπε να έχει συμβεί εδώ και δεκαετίες. Από τη στιγμή που διασφαλίζουν οι επιχειρήσεις τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου έχουν κάθε λόγο να ανησυχούν λιγότερο για αυθαίρετες «απορρίψεις βιβλίων» ή για παραβάσεις τύπων.

Εισάγεται ως βασική αρχή η υποχρέωση του φορολογούμενου να τεκμηριώνει τις συναλλαγές με τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός από τον χρόνο που προέκυψαν μέχρι τον διακανονισμό τους και να δημιουργεί αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων που θα διασφαλίζουν την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (παρ. 7 άρθρου 5). Προφανώς οι επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι σε θέση να υποστηρίξουν τα στοιχεία που παρουσιάζουν και οι ελεγκτές δεν θα μπορούν να ξεμπερδεύουν στα γρήγορα με τυπικές παραβάσεις και πρόστιμα. Οι φορολογικοί έλεγχοι αναγκαστικά θα στραφούν στην ουσία, καθώς η παράβαση τυπικών προδιαγραφών επιμελώς απουσιάζει στον Ν 4308/2014. Όταν ένας ελεγκτής βλέπει ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί barcode scanner για την παρακολούθηση των αποθεμάτων δεν θα πρέπει να δέχεται ότι δεν υπάρχει βιβλίο αποθήκης γιατί «η επιχείρηση δεν είχε δύο χρονιές τζίρο άνω των 5 εκατομμυρίων» και θα πρέπει να ελέγξει την λογιστική κίνηση των αποθεμάτων. Ούτε βέβαια πονηροί λογιστές θα «σπάνε» τους τζίρους για να αποφύγουν την τήρηση «φορολογικής αποθήκης». Και τα δύο μέρη θα αναγκαστούν να τεκμηριώσουν τις απόψεις τους. Αυτό απαιτεί γνώσεις και ικανότητες ελεγκτή και ελεγχόμενου αλλά αυτό αναβαθμίζει τον λογιστή και αυξάνει τα αναγκαία προσόντα του ελεγκτή. Αυτό δεν θέλαμε;

Ι. Το δελτίο αποστολής

Με το δελτίο αποστολής έχουν μεγαλώσει γενιές ελλήνων λογιστών και αποτελούσε σημείο αμφισβήτησης χιλιάδων συναλλαγών με εκτεταμένη νομοθεσία και δικαστικές διαμάχες. Αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο του καταργούμενου ΚΦΑΣ/ΚΒΣ με θεμέλιο συστατικό στοιχείο του την θεώρηση (σφράγισμα, διάτρηση ή σήμανση). Θα ήταν δύσκολο να απλοποιηθούν οι διατάξεις για το θέμα με μία απλή αφαίρεση προβλεπόμενων διατάξεων του ΚΦΑΣ (πρακτικά προέβλεπε ότι και ο ΚΒΣ) χωρίς να χαθεί η ουσία του δελτίου αποστολής και να μην αρχίσει κριτική του συλ «γίνονται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις».

Η «λογική» του δελτίου αποστολής είναι να εντοπίζονται οι διακινήσεις, που μπορούν -υποτίθεται- να ελέγχονται «κατά την μεταφορά στον δρόμο» και από εκεί να φτάνουμε στα έσοδα των πωλήσεων. 'ρα και

θεώρηση πρέπει να υπάρχει, αλλιώς «θα πετάνε το δελτίο μετά την παράδοση» και «η ώρα πρέπει να αναγράφεται με 4 ψηφία αλλιώς θα μπερδεύεται το πμ με το μμ» και όλα αυτά τα ωραία που ξέρουμε και μας έχουν κληρονομήσει τεράστια νομολογία και διαμάχες για τον τύπο και όχι για την ουσία.

Η ύπαρξη του Δελτίου Αποστολής (όπως και του βιβλίου αποθήκης) για σειρά δεκαετιών δεν έχει βοηθήσει την Ελλάδα στην πάταξη της φοροδιαφυγής. Οι σχετικές διατάξεις, πέραν του κόστους για τις επιχειρήσεις, έχουν χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο για τη διαπίστωση τυπικών παραβάσεων και την επιβολή προστίμων (με ελάχιστη εισπραξιμότητα). Συχνά η χρησιμοποίηση του δελτίου αποστολής υπήρξε και εργαλείο αθέμιτων πρακτικών εκ μέρους ελεγκτικών συνεργείων.

Έχει τεκμηριωθεί διεθνώς ότι ένα πλέγμα τυπικών και γραφειοκρατικών φορολογικών κανόνων με αυξημένη πολυπλοκότητα δεν εμποδίζει, πιθανότατα μάλιστα διευκολύνει, τη φοροδιαφυγή. Είναι αναποτελεσματική και πολυέξοδη τακτική, τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και τα δημόσια οικονομικά. Ο εφαρμοζόμενος επί δεκαετίες στην Ελλάδα προληπτικός έλεγχος, που στηρίζεται εν πολλοίς στο δελτίο αποστολής και σε άλλες τοπικές ιδιομορφίες, ως υποκατάστατο του ουσιαστικού φορολογικού ελέγχου, έχει αποτύχει. Οι διεθνείς οργανισμοί συνιστούσαν χρόνια την κατάργησή του. Υπήρχε βέβαια, και εξακολουθεί να υπάρχει, ανάγκη γενικότερης αναδιοργάνωσης του φορολογικού ελεγκτικού μηχανισμού με κύρια έμφαση στον έλεγχο της ουσίας των συναλλαγών και της δημιουργίας του πλούτου, αντί της τήρησης τυπολατρικών διαδικασιών τις οποίες ο καθένας μπορεί να παρακάμψει. Αντί οι έλεγχοι να ακολουθούν την διακίνηση αποθεμάτων πρέπει να στραφούν στα ίχνη των χρηματικών συναλλαγών («follow the money») που πάντα φέρνουν αποτελέσματα.

Η κατάργηση του δελτίου αποστολής από 1 Ιανουαρίου 2014 είχε ήδη προαναγγελθεί και νομοθετηθεί με τον νόμο περί ΚΦΑΣ από το 2012. Αυτή η κατεύθυνση ήταν σε αρμονία με τη σχετική Οδηγία της ΕΕ για την εξάλειψη γραφειοκρατικών εμποδίων στη λειτουργία των επιχειρήσεων και την τόνωση του ανταγωνισμού, αλλά και σύμφωνη με τη διεθνή πρακτική. Όπως αναφέρεται στο άρθρο 233, παράγραφος 1, εδάφιο δεύτερο της Οδηγίας 2006/34/ΕΕ: «κάθε υποκείμενος στον φόρο ορίζει τον τρόπο διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του (τιμολογίου). Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιουσδήποτε ελέγχους των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου μεταξύ τιμολογίου και παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών». Από την γραμματική διατύπωση του συγκεκριμένου εδαφίου και της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, αλλά και από το πνεύμα της συγκεκριμένης οδηγίας και την γενικότερη πολιτική στόχευση της ΕΕ, προκύπτει ότι αφού είναι ευθύνη της επιχείρησης η επιλογή των κατάλληλων σχετικών δικλίδων δεν δύναται το κράτος-μέλος να επιβάλλει συγκεκριμένους κανόνες, όπως το δελτίο αποστολής. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και με βάση το «explanatory notes» του DG TAXAUD της ΕΕ επί της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Το έγγραφο αυτό ερμηνεύοντας το άρθρο 233.1 αναφέρει (σελ. 20-21): «Το κράτος μέλος δύναται να εκδίδει καθοδήγηση για να βοηθήσει τον υποκείμενο στον φόρο να καθιερώσει μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου, αλλά η εν λόγω καθοδήγηση δεν πρέπει να περιλαμβάνει οποιεσδήποτε υποχρεωτικές απαιτήσεις. Ως παράδειγμα αναφέρεται ένα σύνολο διαφορετικών εγγράφων, όπως μια εντολή αγοράς, τα έγγραφα μεταφοράς και το ίδιο το τιμολόγιο με το ίχνος της αντιστοίχισης των εν λόγω εγγράφων ή ακόμη και το απλό γεγονός ότι τα τρία έγγραφα συμφωνούν μεταξύ τους».

Στη διεθνή πρακτική στις αναπτυγμένες χώρες δεν θεσμοθετείται δελτίο αποστολής και τα σχετικά έγγραφα είναι υπόθεση των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων. Η μη θεσμοθέτηση δελτίου αποστολής δεν συνεπάγεται ότι η λειτουργία των επιχειρήσεων είναι μη ελέγξιμη. Ο νόμος προβλέπει (παρ. 8 άρθρου 5) ότι «η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι». Η υποχρέωση αυτή (παρ. 9 άρθρου 5) «εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή το τιμολόγιο πώλησης ή την απόδειξη λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών». Κατά συνέπεια φτάνουμε στο τέλος του δελτίου αποστολής έτσι όπως το ξέρουμε (εκτός αν αρχίσουν να εκδίδονται εγκύκλιοι ενάντια στο πνεύμα του νόμου). Κάθε οντότητα οφείλει να καλύπτει τις υποχρεώσεις παρακολούθησης των αποθεμάτων όταν διατηρεί ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) και διασφαλίζεται η ευχερής συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι σχετικές δικλίδες προσδιορίζονται από τις επιχειρήσεις, με βάση τις συνθήκες της αγοράς. Ενδεικτικά παραδείγματα δικλίδων είναι η συσχέτιση τιμολογίου με: δελτίο αποστολής ή / και δελτίο παραγγελίας ή / και δελτίο παραλαβής ή / και φορτωτικό έγγραφο ή / και απόδειξη πληρωμής Τράπεζας, κλπ. Ωστόσο με βάση και την Οδηγία, οι δικλίδες αυτές σωστά δεν θεσμοθετήθηκαν στον νόμο.

ΙΑ. Τα κατάλοιπα του παρελθόντος

Ο ΚΒΣ ήταν συνυφασμένος με την έννοια της θεώρησης βιβλίων και στοιχείων. Ο νόμος για τα ΕΛΠ οριστικοποιεί την κατάργηση της φυσικής θεώρησης (σφράγισμα και διάτρηση), καθώς πουθενά στον νόμο δεν προβλέπεται ενώ ταυτόχρονα καταργούνται όλες οι διατάξεις και οι σχετικές εγκύκλιοι του ΚΦΑΣ (άρθρο 38) για να μην ανατρέχουμε σε ένα πέλαγος χιλιάδων συσσωρευμένων οδηγιών. Οι νεώτερες γενιές λογιστών θα μπορούν να θαυμάζουν τις διατρητικές μηχανές θεώρησης που υπήρχαν στα τμήματα ΚΒΣ των ΔΟΥ στο «μουσείο φορολογικής ιστορίας». Η τελευταία μάχη δόθηκε στο «φρούριο» του Δελτίου Αποστολής, το οποίο με βάση την μέχρι σήμερα λογική του ΚΒΣ δεν έχει νόημα να επιζητεί αθεώρητο. Η θεώρηση είχε καταφέρει να επιζητήσει στον ΚΦΑΣ, καθώς αν δεν ήταν συνενωμένο το δελτίο αποστολής με θεωρημένο στοιχείο λιανικής έπρεπε να θεωρείται. Δυστυχώς όμως το παλιό δεν παραιτείται αμαχητί. Το πνεύμα της θεώρησης, όπως θα δούμε παρακάτω, κατάφερε να ζήσει μέσα στην ηλεκτρονική σήμανση.

Το νομοσχέδιο για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δέχθηκε (και πιθανότατα θα συνεχίσει να δέχεται) επεμβάσεις από πολιτικούς που εκπροσωπούν πελάτες διαφόρων ειδών, από συνδικαλιστικές ενώσεις που επιχειρηματολογούν επί παντός επιστητού (η λογιστική θα τους ξέφευγε;) ή ομάδες (οικονομικών) συμφερόντων που κακοποιούν (και) την λογιστική ζημιώνοντας όλους τους υπόλοιπους. Ενδεικτικό παράδειγμα: παρότι ο νόμος προβλέπει την πλήρη κατάργηση από 1/1/2015 του 1809/1988, καθώς και όλων των εγκυκλίων ή οδηγιών που έχουν εκδοθεί δυνάμει αυτού του νόμου (παρ. 2 άρθρου 38), ο οποίος είναι ο νόμος - μήτρα όλων των τεχνολογικών παρεμβάσεων στα φορολογικά (ταμειακές μηχανές, διασυνδέσεις με taxis κ.λπ.), ταυτόχρονα το «μεταβατικό» άρθρο 40 διατηρεί την ουσία του (ειδικές ταμειακές και ηλεκτρονικές σημάνσεις). Η λύση - νέμεση παραπέμπεται στο μέλλον και στον ΓΓΔΕ (παρ. 9 άρθρου 12) ο οποίος θα πρέπει να σεβαστεί τις «βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές», κάτι που θα φανεί σύντομα. Αν κρίνουμε πάντως από φαιδρές τεχνολογικές λύσεις που προτείνονται όπως π.χ. κληρώσεις δώρων για αποδείξεις που θα έχουν σημειωθεί μέσω ειδικών προδιαγραφών, η επιβάρυνση της ελληνικής οικονομίας από αγκυλώσεις με την μορφή τεχνολογικών προδιαγραφών θα συνεχίσει να μας βαραίνει. Η σήμανση μέσω μηχανισμών, αποτελεί προϋπόθεση λειτουργίας στις λιανικές πωλήσεις (όπως προστέθηκε στις παρ. 8 και 10 του άρθρου 12) και διατηρείται παρότι δεν προσθέτει ευρύ στα ταμεία του κράτους παρά μόνο στις τσέπες όσων πουλάνε ταμειακές και πιστοποιήσεις με την αποτελεσματικότερη μέθοδο ορισμού των προδιαγραφών. Είναι μία ηλεκτρονική έκδοση της λογικής των θεωρήσεων του ΚΒΣ και αποτελεί τοξικό κατάλοιπο από το παρελθόν με ηλεκτρονική μορφή. Με βάση τις διατάξεις του νόμου υπάρχει κίνδυνος να φτάσουμε στον παραλογισμό να εκδίδονται αθεώρητες χειρόγραφες αποδείξεις λιανικής αλλά και να απαιτείται ηλεκτρονική θεώρηση στις μηχανογραφημένες. Ο νόμος επιτρέπει την έκδοση χειρόγραφων στοιχείων λιανικής πώλησης (παρ. 10 και 11 άρθρου 12) σε «περιστασιακές λιανικές πωλήσεις» ή κατ'εξαίρεση σε περιπτώσεις διακοπής ρεύματος ή τεχνικού προβλήματος. Οι συγκεκριμένες διατάξεις είναι ανεδαφικές και περιορίζουν την επιχειρηματικότητα κάτι που κατά κανόνα έκανε ο ΚΒΣ/ΚΦΑΣ με τα γνωστά αποτελέσματα. Κατόπιν παρεμβάσεων ο νόμος τελειώνει άδοξα για την ποιότητα του, καθώς προβλέπει (παρ. 2 άρθρου 40) την διατήρηση σε ισχύ των αποφάσεων 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών. Όσοι έχουν διαβάσει τις δύο αυτές αποφάσεις ανακαλύπτουν πηγές της κακοδαιμονίας μας. Άλλο παράδειγμα κατάλοιπου του παρελθόντος είναι η εξαίρεση των αγροτών (άρθρο 39 παρ. 1α), λες και η τήρηση λογιστικών αρχείων είναι παράσιτο, καθώς και η εξαίρεση (επόμενη παράγραφος) των «συγγραφέων και εισηγητών σεμιναρίων» όταν το θέμα των αμοιβών τους το λύνει ωραιότατα το νομοσχέδιο (άρθρο 8 παρ. 5) με την αυτοτιμολόγηση.

ΙΒ. Πιθανές ευρύτερες επιπτώσεις

Οι μακροχρόνιες επιπτώσεις που θα έχει ο νόμος στην οικονομία, καθώς και στο λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα είναι άγνωστες και θα εξαρτηθούν από την εφαρμογή. Η κρίση απέδειξε ότι οι αντιστάσεις ακόμα και σε ώριμες ή «αυτονόητες» αλλαγές είναι ισχυρές, οι θεσμοί μας αδύναμοι (για χώρα μέλος της ΕΕ) και οι πολιτικές ηγεσίες απρόθυμες να εγκαταλείψουν την εξυπηρέτηση ομάδων συμφερόντων. Υπάρχει και μία κεκτημένη οργάνωση και ένας συγκεκριμένος τρόπος λειτουργίας του κράτους που έχει αποδείξει ότι μπορεί κατά την εφαρμογή να ακυρώσει και τον καλύτερο νόμο.

Εκείνο που φαίνεται ότι πιθανά θα διευκολύνει ο νόμος είναι τις ιδιωτικές επενδύσεις καθώς οι εγχώριες λογιστικές αρχές και απαιτήσεις δεν θα ξενίζουν τον ξένο επενδυτή (αναφέρομαι στους ξένους καθώς οι ιθαγενείς έχουμε ισχυρά αναπτύξει ισχυρά αντισώματα εξοικείωσης σε λογιστικές και φορολογικές παραξενιές). Φυσικά ένας λογιστικός νόμος δεν θα φέρει την επενδυτική άνοιξη, όμως αφαιρεί ένα από τα (πολλά δυστυχώς) εμπόδια που φράζουν τον δρόμο των ξένων επενδύσεων σε μία χώρα με πολλές δυνατότητες αλλά με συρρικνούμενη οικονομία. Απομένει να αφαιρεθούν και όσα άλλα ξενίζουν τους

ενδιαφερόμενους επενδυτές με αποτέλεσμα όσοι παραμένουν να απαιτούν υψηλότερες αποδόσεις ενσωματώνοντας επασφάλιστρο κινδύνου ή αβεβαιότητας, που βρίσκονται εκτός πεδίου δράσης της λογιστικής.

ΙΓ. Επίλογος με θέα στο μέλλον

Ο νόμος 4308/2014 αποτελεί μία από τις θετικότερες νομοθετικές πρωτοβουλίες τελευταίων ετών και θα βελτιώσει το λογιστικό και φορολογικό πλαίσιο της χώρας. Οι μελλοντικές επεμβάσεις στο νομοσχέδιο αποτελούν υπαρκτό κίνδυνο, όπως και η συντήρηση παράλληλης νομοθεσίας ή μέσω της εξουσιοδότησης του ΓΓΔΕ να νομοθετεί λεπτομέρειες. Επιμελώς ο νόμος έχει αποφύγει την εξουσιοδότηση του Υπουργού Οικονομικών να νομοθετεί με αποφάσεις, που υπήρξε μια διαδεδομένη πρακτική στο παρελθόν. Ας ελπίσουμε ότι το πνεύμα του νόμου δεν θα ακυρωθεί από κερκόπορτες. Η διαρκής επιτροπή που συστάθηκε βάσει της παρ. 3 του άρθρου 39 έχει μεγάλη ευθύνη να προφυλάξει τον νόμο από παρεμβάσεις που δεν έχουν σχέση με όσα πρέπει επιτέλους να καταργηθούν, ή δεν σχετίζονται με τον εκσυγχρονισμό που οφείλει να τολμήσει η χώρα.

1. Για το θέμα βλ. Κ. Μαρκάζος, «Η καθιέρωση και η κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», Επιχείρηση 81/2012,346 και «Διάλογος για τον ρόλο του ΚΒΣ στο φορολογικό μας σύστημα», Επιχείρηση 83/2012,564.

2. Οι αναγνώστες πρέπει να γνωρίζουν ότι οι απόψεις που θα διαβάσουν είναι προσωπικές, καθώς υπήρξα μέλος της ομάδας εργασίας του Υπουργείου Οικονομικών που συνέταξε το πόρισμα το οποίο ταυτίζεται σε μεγάλο βαθμό με το τελικό κείμενο του νομοσχεδίου. Ωστόσο, αποτελούν έρεισμα για προβληματισμό προς αναζήτηση λύσεων στο πλαίσιο του δημιουργικού διαλόγου.

3. Περισσότερα για κανόνες τιμολόγησης στο http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/invoicing_rules/article_1733_en.htm#item_1.3.